

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/33/2022
Identifikačné číslo spisu: 4020200161
Dátum vydania rozhodnutia: 14. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200161.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TOPNAD, a. s., Pod kalváriou 4602/72A, Topoľčany, IČO: 36 528 978, právne zastúpený: JUDr. Juraj Gajdošík, advokát, so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100335216/2020 zo dňa 04.02.2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/48/2020-190 zo dňa 19. októbra 2021, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/48/2020-190 zo dňa 19. októbra 2021 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100335216/2020 zo dňa 04.02.2020 sa z r u š u j e a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/48/2020-190 zo dňa 19. októbra 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100335216/2020 zo dňa 04.02.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona

č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 102168480/2019 zo dňa 16.09.2019, ktorým bol žalobcovi podľa § 68

ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 2.000,00 eur za zdaňovacie obdobie október 2014, (daň vyrubená podaným daňovým priznaním vrátane dodatočného daňového priznania v sume 12.977,07 eura, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 14.977,07 eura a rozdiel dane v sume 2.000,- eur). Účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že predloženie faktúry je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedenej dodávateľa. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarcu požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný v daňovom doklade, teda v tomto prípade v označenej faktúre vystavenej spoločnosťou FLER spol. s r. o. ako dodávateľom fakturovanej služby s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 21.10.2014.

3. Následne správny súd uviedol, že z výpovedí svedkov bolo zrejmé, že sa nevedeli konkrétne vyjadriť k obchodnému vzťahu medzi spoločnosťou FLER a žalobcom. Potvrdenie spolupráce a vystavenie faktúry ešte nepotvrďuje dodanie tam uvedenej služby/reklamy žalobcovi zo strany dodávateľa. Dôkazom o dodaní plnenia zo strany dodávateľa nie je ani CD nosič, ktorý bol správcovi dane prezentovaný dňa 19.04.2018. Konateľ právneho nástupcu dodávateľa (Pavel Sedlák) nevylúčil spoluprácu dodávateľa so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správcu dane odkázal na verejne dostupné informácie.

4. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že spoločnosti FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT s.r.o. v zdaňovacom období október 2014 deklarovali obchodovanie len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca, čo konštatovali aj daňové orgány vo svojich rozhodnutiach. Zároveň spoločníkom spoločností FLER, SAMOS SLOVAKIA s. r. o., Moiled s. r. o., LesSem s. r. o., JKH PLUS s. r. o. je, resp. bola spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC.

5. Žalobca podľa správneho súdu vierohodne nepreukázal reálne dodanie fakturovaných služieb od deklarovaného dodávateľa uvedeného na faktúre. Samotná faktúra a ani samotné dodanie služieb fakturovaných predmetnou faktúrou nie sú sami o sebe dôkazom o tom, že fakturované služby boli žalobcovi dodané dodávateľom uvedeným na faktúre, a teda dodávateľom, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Správca dane v predmetnej veci vykonal rozsiahle dokazovanie a rozsiahlo popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil a rovnako postupoval i žalovaný. Všetky zhromaždené podklady predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane.

6. Žalovaný a ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali tú skutočnosť, že služby fakturované faktúrou č. 3110201403 zo dňa 31.10.2014 boli žalobcovi dodané. Na základe vykonaného dokazovania však dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobcovi práve spoločnosťou FLER spol. s r. o., a teda nebola preukázaná dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe uvedenej faktúry. Konštatovanie, že dodanie plnenia žalobcovi zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetnej faktúre nebolo preukázané, ešte neznamena, že toto plnenie nemohlo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, ale nie je úlohou správcu dane v rámci daňovej kontroly tohto dodávateľa vyhľadávať. Poukázal zároveň na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/39/2017.

7. Správny súd ďalej uviedol, že v prípade dôvodného spochybnenia dodávateľa uvedeného na faktúre (ako to bolo v tomto prípade) je potrebné, aby daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty. V prejednávannej veci nebolo v administratívnom konaní preukázané poskytnutie služieb zo strany dodávateľa

deklarovaného na predmetnej faktúre. Za týchto okolností bolo potom na žalobcovi, aby preukázal reálny obsah faktúry č. 3110201403 zo dňa 31.10.2014 inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca v prejednávanej veci nesporne neurobil. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je pritom esenciálnou podmienkou

pre jej odpočítanie. Podstatná pre rozhodnutie správcu dane ako i žalovaného v tejto veci bola skutočnosť, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalobca tak v tejto súvislosti nevyčerpal svoje vlastné dôkazné bremeno, pričom zopakoval, že predložený CD nosič, na základe ktorého daňové orgány uznali dodanie plnenia žalobcovi, nie je dôkazom o tom, že dodanie realizovala spoločnosť FLER spol. s r. o. ako dodávateľ. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že plnenie (dodanie reklamy) bolo i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre.

8. Obchod s deklarovaným dodávateľom, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti. Ďalej uviedol,

že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.09.2007 Teleos a i.

C-409/04 Zb. body 65 a 68; Netto Supermark, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011 Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 bod 25). Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Mahagében Kft. a Pétér Dávid, Vikingo). Žalobcovi tak možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera. Zo žiadneho vyjadrenia žalobcu nevyplýva, že by si preveroval svojho obchodného partnera, či je dôveryhodný z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní a preukazovania reálneho nadobudnutia a dodania služieb, resp. tovarov. Bývalý konateľ dodávateľa Peter Vince síce tvrdil, že zdaniteľný obchod prebehol, no nepredložil o deklarovanom obchode žiadne dôkazy a nevedel o ňom podať potrebné informácie. Rovnako sa konkrétne nevedeli vyjadriť ani štatutárni zástupcovia žalobcu, ani zamestnanec spoločnosti žalobcu. Zároveň skutočnosť, že tvrdenia zástupcov žalobcu a svedka Petra Vinceho nebolo možné overiť v účtovnej evidencii nástupníckej spoločnosti, nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány preverujú len správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti, príp. uplatnených nárokov na odpočítanie dane, ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali, pretože toto je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatňuje. Nie je povinnosťou správcu dane presne označiť subjekt, od ktorého žalobca alebo jeho dodávateľ deklarované plnenie v skutočnosti nadobudol.

9. Z uvedeného podľa názoru správneho súdu vyplývalo, že žalobca nevynaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho obchodného partnera, s ktorým začal obchodovať už v apríli 2014 po pomerne krátkej dobe jeho existencie (od 26.11.2013, kedy bol zapísaný do obchodného registra) a pôsobenia na trhu. Žalobca nepredložil v rámci daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žiadne dôkazy o tom, akým spôsobom si overoval obchodného partnera, najmä vzhľadom na jeho pomerne krátke obdobie pôsobenia na trhu, nepredložil žiadne dôkazy o overovaní tvrdenej cenovej výhodnosti dodávateľa, žiadnu cenovú ponuku, pričom v tomto smere nepostačuje ničím nepodložené tvrdenie o vysokej cene plnenia od iného subjektu.

10. K námietke spočívajúcej v tom, že žalovaný neuviedol relevantné dôvody a zistenia, na základe ktorých by žalobca vedel alebo mohol vedieť o údajnom podvodnom konaní svojho dodávateľa správny súd uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov v predmetnej veci jednoznačne vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi, preto nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

11. Správny súd nepovažoval za dôvodnú ani ďalšiu námietku žalobcu o tom, že daňové orgány nepreukázali, s akými komoditami, resp. službami mal údajný obchodný reťazec spoločností obchodovať. Tvrdenie o existencii obchodného reťazca daňové orgány vyvodili z kontrolných výkazov spoločností FLER spol. s r. o., Moiled s.r.o. a GO4IT s.r.o. na základe zistení, že spoločnosť FLER spol. s r. o. si v zdaňovacom období október 2014 (ako i v ďalších kontrolovaných obdobiach) uplatnila odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti Moiled s.r.o. ako dodávateľa a táto spoločnosť si v uvedenom zdaňovacom období (rovnako, ako i v ďalších kontrolovaných obdobiach) uplatnila odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti GO4IT s.r.o. ako dodávateľa a táto v IV. štvrtroku 2014 podala negatívne daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty. Vzhľadom na následné zmeny, ktoré nastali v spoločnostiach, vystupujúcich v reťazci FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT s. r. o. nebolo možné, aby správca dane zistil predmet obchodovania medzi nimi.

12. Záverom dodal, že dôvodom neuznania uplatneného odpočítania nie je skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nemal dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na poskytnutie služby (ako to je vo veci rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-610/19) alebo žeby neboli dodržané predpisy v oblasti účtovníctva. Dôvodom neuznania uplatneného odpočítania dane, bola celkom jednoznačne skutočnosť, že žalobca nepreukázal, či a akým spôsobom si preveril spoločnosť dodávateľa, ale hlavne nepreukázal realnosť dodania zo strany deklarovaného dodávateľa. Taktiež sa nestotožnil s právnym posúdením iného senátu správneho súdu v obdobnej veci (zdaňovacie obdobie január 2015) totožných účastníkov, sp. zn. 26S/22/2020, v ktorej správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že vyčerpal všetky dôkazné možnosti na jeho strane a v rámci nich preukázal dodanie služby deklarovaným dodávateľom, pričom jedným zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho konania, ako aj konania o správnej žalobe bolo, že predmetná služba sťažovateľovi bola dodaná. Sťažovateľ mal za to, že predložil všetky dôkazy a vysvetlenia (faktúry, zmluvy CD-nosiče, vyjadrenia a pod.), ktoré od neho možno požadovať a bez ďalšieho potvrdili existenciu obchodného vzťahu s dodávateľom. Všetky zúčastnené strany zároveň potvrdili existenciu obchodného vzťahu a dodanie služby.

15. Poukázal na osobitný charakter dodanej služby (internetová reklama na portáli netky.sk), ktorá je v zásade výsledkom tvorivej duševnej činnosti fyzických osôb, ktorej kreovanie sa deje v elektronickom prostredí a pre akéhokoľvek odberateľa je objektívne nemožné zistiť, ktorá konkrétna osoba vytvorila a dodala predmetnú službu. Pre tento typ služby je dôležitý výsledok, ktorý nebol spochybnený. Sťažovateľ ak postupoval obozretne, keď dohodol podmienky spolupráce s dodávateľom tak, že úhrada za plnenie bola dohodnutá vždy až po dodaní služby, pričom podkladom k fakturácii bol vždy sumárny doklad s článkami za dané obdobie, pri ktorých bola reklama. Mal tak za to, že splnil všetky podmienky na preukázanie podmienok na odpočítanie DPH. Nie je možné, aby preukázal dodanie služby inak ako to už urobil.

16. Podľa sťažovateľa je nesprávne právne posúdenie správneho súdu, podľa ktorého musí daňový subjekt uplatňujúci odpočítanie preukázať materiálne plnenie od deklarovaného dodávateľa a to aj vtedy, ak týmto plnením disponuje a predloží k tomu faktúru a až potom prechádza na správca dane dôkazné bremeno a teda nejde o prípad, kedy by sťažovateľ vyčerpал svoje vlastné dôkazné bremeno. Je zmätočným tvrdením správneho súdu, že na jednej strane daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb od určitého dodávateľa a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, no na druhej strane tvrdí, že kasačný sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a to aj napriek tomu, že existencia materiálneho plnenia nebola spochybnená a faktúra s prílohami bola predložená. Zároveň obe strany obchodu (odberateľ aj dodávateľ) potvrdili existenciu obchodu a z nich vyplývajúci plnení. Správny súd pritom konštatoval, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodielal a preto nie je možné požadovať od sťažovateľa informácie, ktoré by mali obsahovať výrobné, obchodné a iné odborné postupy dodávateľa.

17. Pokiaľ teda správca dane spochybňuje dodávateľa plnenia a to napriek tomu, že existencia materiálneho plnenia je nepochybná spolu so zodpovedajúcou faktúrou, je dôkaznou povinnosťou správca dane tieto pochybnosti preukázať. Skutočnosť, že dôkazné bremeno prešlo na správca dane pritom v protokole z daňovej kontroly priznal samotný správca dane. Podľa názoru sťažovateľa, správca dane tvrdenie o nedodaní služby zo strany deklarovaného dodávateľa ničím nepodložil a vyjadril o nich len svoje pochybnosti. Sťažovateľ postupoval štandardne pri realizácii obchodu, ktorý nebol jeho hlavným predmetom činnosti a overil si svojho dodávateľa v registri daňových dlžníkov ako aj v registri, z ktorého vyplynulo, že u spoločnosti FLER nie je dôvod na zrušenie registrácie pre DPH. V čase uzatvorenia obchodu so spoločnosťou FLER, spol. s r.o. nebola táto spoločnosť hodnotená ako negatívny subjekt, neevidovali ho v žiadnych registroch neplatičov, subjektov s dôvodmi na zrušenie registrácie DPH a podobne. Je teda zrejmé, že si sťažovateľ preveril svojho dodávateľa v rozumnej a primeranej miere v súlade s jeho možnosťami štandardnej obchodnej spoločnosti.

18. Taktiež poukázal na skutočnosť, že na výrobu reklamy a jej umiestnenie sa nevyžaduje žiadne „špeciálne povolenie“ alebo vzdelanie. Živnosť „reklamné služby“ je voľnou živnosťou, na získanie ktorej sa nevyžaduje žiadne vzdelanie alebo prax. Nebolo teda objektívne možné zo strany sťažovateľa preveriť u dodávateľa reálne nadobudnutie a dodanie služieb dodávateľom. Ohľadne tvrdenia súdu, že si dodávateľa nepreveroval, ani jeho cenovú výhodnosť sťažovateľ uviedol, že cena medzi nezávislými osobami nie je nijako regulovaná a oblasť nákladovej rentability je plne v kompetencii podnikateľského subjektu. Stanovisko k cenovej ponuke je súčasťou zápisnice o ústnom pojednávaní.

19. Podľa sťažovateľa je nepochopiteľnou argumentácia správneho súdu, že daňový subjekt nekonal dostatočne obozretné, keď nešlo o podvodné zneužitie systému DPH. Napadnutý rozsudok je tak v rozpore so závermi Súdneho dvora EÚ v rozsudku vo veci Vikingo, C-610/19, a to najmä, že

- skutočnosť, že dotknutý tovar nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov a
- správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu ... daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto

súvislosti disponovala takýmito dokumentmi; (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).

20. Podľa sťažovateľa pri existujúcom plnení je možné odoprieť právo na odpočítanie dane len ak sa preukáže, že vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím týchto služieb zúčastní transakcie, ktorá je súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt na vstupe alebo na výstupe v tomto dodávateľskom reťazci. Správca dane a ani žalovaný (a napokon ani správny súd) nekonštatovali existenciu objektívnych okolností, ktoré by preukazovali, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť o daňovom podvode. Záverom poukázal na skutočnosť, že v obdobnej skutkovej a právnej veci Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 26S/22/2020-193 zo dňa 09.09.2021 rozhodol tak, že zrušil obdobné rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Prejednávaná vec bola dňa 04.04.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn. 4Sfk/33/2022, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/48/2020-190 zo dňa 19. októbra 2021, ktorým tento podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100335216/2020 zo dňa 04.02.2020, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102168480/2019 zo dňa 16.09.2019, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel DPH v sume 2.000,00 eur za zdaňovacie obdobie október 2014, (daň vyrubená podaným daňovým priznaním vrátane dodatočného daňového priznania v sume 12.977,07 eura, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 14.977,07 eura a rozdiel dane v sume 2.000,- eur).

25. Z administratívneho spisu vyplývalo, že sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období (október 2014) uplatnil odpočítanie dane v sume 2.000,- eur z dodávateľskej faktúry č. 3110201403 zo dňa 31.10.2014 (v celkovej sume 12.000,- eur, z toho základ dane v sume 10.000,- eur, daň z pridanej hodnoty v sume 2.000,- eur) za dodané služby s predmetom fakturácie „úvodná stránka (www.netky.sk) reklama - elektronický reklamný banner s odkazom 300x300 pix mesiac október 2014“ od dodávateľa FLER spol. s r. o..

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

1. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením

orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

2. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

3. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

4. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

5. Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

6. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

7. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

8. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

9. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

10. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

11. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

12. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

13. V prvom rade kasačný súd uvádza, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

14. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane v zmysle čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Uvedené vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24.

15. Vyššie uvedené podmienky stanovené Smernicou 2006/112/ES preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),
- c. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
- d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

16. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok však nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie obmedzené ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa

21. apríla 2020, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021).

17. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane

splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018).

18. Odpočítanie dane môže byť aj v zmysle uvedených judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva. V posudzovanom prípade kasačný súd uvádza, že rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane sú vnútorne nekonzistentné a zmätočné, keď sa javí, že dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH sa odvíja od dvoch skutočností a to, že neboli splnené hmotnoprávne predpoklady na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH a zároveň, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu. Podľa názoru kasačného súdu je takéto ponímanie rozporné. V prípade, ak správca dane skúma alebo poukáže na nesplnenie hmotnoprávnych podmienok daňovým subjektom, následne už účasť na daňovom podvode nepreukazuje.

19. Kasačný súd považuje za potrebné dať v tomto kontexte do pozornosti tiež svoju aktuálnu ustálenú rozhodovaciu činnosť vyjadrenú v judikáte ZNSS 23/2022 (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022):

„Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálo-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.“

20. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného (za zdaňovacie obdobie september 2014) rozhodoval kasačný súd rozsudkom

sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28. apríla 2023, ktorým kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Keďže sa kasačný senát rozhodujúci v tejto veci stotožnil s právnym posúdením v predmetnom konaní a zároveň išlo o obdobnú vec s totožnými kasačnými námietkami, v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28. apríla 2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa uviedol:

„17. V prvom rade je podstatné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci, sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

18. V tejto súvislosti sa kasačný súd pozastavil nad odôvodnením rozhodnutí daňových orgánov. Zatiaľ čo správca dane sprvu argumentoval spochybnením osoby dodávateľa (čo by pochopiteľne viedlo k jeho záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok), jeho následné úvahy smerovali k prijatiu záveru o tom, že sťažovateľ preukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane, čo však správca dane neakceptoval z dôvodu, že sťažovateľ neprijal všetky rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu (strana 43 a 44 rozhodnutia správcu dane).

19. V rozpore s týmto vyhodnotením žalovaný ustálil záver o spochybnení osoby dodávateľa, pričom túto zmenu neobjasnil. Zároveň sťažovateľovi vytykal účasť na obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom.

20. Obdobne správny súd popri argumentácii, týkajúcej sa spochybnenia deklarovaného dodávateľa, opakovane poukazoval na existenciu obchodného reťazca (FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT s. r. o.) a na

nedostatok opatrení na strane sťažovateľa na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

21. Z obsahu rozhodnutí orgánov verejnej správy ako aj napadnutého rozsudku bolo možné (aj napriek vyššie naznačenému zdanlivému zmätku v tom, ktorý z dôvodov podľa bodu 17 viedol k odmietnutiu odpočtu DPH) ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie služby uvedenej na faktúre práve spoločnosťou FLER. Preto sa kasačný súd, v medziach vznesených sťažnostných bodov, primárne zameral na preskúmanie udržateľnosti tohto záveru.

22. Ohľadom sťažovateľom namietaného nesprávneho právneho posúdenia otázky nepreukázania dodania služieb deklarovaných na predložených faktúrach je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že žalovaný ako aj správny súd vec nesprávne posúdili.

23. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane

(napr. C-285/11 Bonik).

24. Vo výsledku bolo spochybnené, kto fakturované plnenie reálne vykonal nakoľko deklarovaný dodávateľ nemal byť v kritickom období vlastníkom domény netky.sk

(z čoho plynie, že nedisponoval nevyhnutnými prostriedkami na poskytnutie fakturovanej služby), jeho vtedajší konateľ nebol schopný doložiť potrebnú dokumentáciu spoločnosti, právny nástupca dodávateľa neprebral poštu a napokon jeho aktuálny konateľ tiež nepredložil požadované dokumenty.

25. Daňové orgány tiež poukázali na skutočnosť, že pôvodný konateľ dodávateľa nevedel uviesť, či v čase vykonania deklarovaných obchodov niekoho zamestnával, resp. či využíval služby subdodávateľov, čo je však z pohľadu kasačného súdu na účely aktuálne súdnej veci irelevantné, a to vzhľadom na

- tvrdenie svedka O. Z., že službu poskytol a

- všetko s tým spojené vykonal on sám,

- charakter tohto plnenia (vyhotovenie a uvedenie elektronického banneru s odkazom na internetovej stránke www.netky.sk) a

- tvrdenia zainteresovaných osôb na strane sťažovateľa, ktorý označili svedka O. Z. ako osobu, s ktorou pri dohadovaní obchodnej transakcie jednali a ktorá sa na jej poskytnutí mala podieľať.

26. Ďalej daňové orgány opomenuli uviesť informáciu (a najmä sa s touto vysporiadať), že do 18.06.2014 bola držiteľom a zároveň registrátorom domény netky.sk spoločnosť TOPZONE, s. r. o., a to na základe predloženej odplatnej zmluvy s osobou O. Z., ktorému v jej zmysle naďalej prináležalo výhradné právo na využívanie domény a na rozhodnutie o zmene držiteľa. Od 19.06.2014 až do vydania rozhodnutia správcov dane mala byť registrátorom tejto domény aj naďalej spoločnosť TOPZONE, s. r. o. a jej držiteľom B.: M. Z. (osoba s rovnakým trvalým pobytom ako p. O. Z.). Na (zjavne dôvodné) preverenie vzťahu tejto osoby s osobou bývalého konateľa dodávateľa už daňové orgány rezignovali. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že aj samotné daňové orgány uznali, že sťažovateľom objednaný banner bol na predmetnej internetovej stránke zverejnený. Napokon z vyššie uvedeného pre správcu dane nepochopiteľne vyplynulo, že vlastníkom predmetnej stránky bola v čase poskytnutia služby spoločnosť TOPZONE, s. r. o., ktorá navyše bola v tejto súvislosti preukázateľne v zmluvnom vzťahu s konateľom dodávateľa.

27. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie pre nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na jeho strane, k čomu však vedú závery najmä žalovaného a správneho súdu v aktuálne súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto

nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

28. Z vyššie citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov, nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru; bod 47, v tomto zmysle aj rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32 a vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49). V takom prípade je možné nepriznať odpočítanie dane ak by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľa) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

29. Týmto smerom vedená argumentácia správcu dane bola žalovaným v daňovom odvolacom konaní bez vysvetlenia vypustená (hoc aj naďalej túto eventualitu spomenul, vid' strana 11 preskúmaného rozhodnutia). Vzhľadom na závery v bodoch 18 až 21 kasačný súd uzatvára, že žalovaný ani správny súd týmto smerom nevedli svoje úvahy. Preto kasačný súd považuje rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

30. Záverom kasačný súd (aj s ohľadom na spomenuté úvodné snahy správcu dane, ktoré však pre osobitosť aktuálne súdnej veci kasačný súd neposudzoval) dáva do pozornosti žalovaného, ako aj správcu dane, že v prípade, kedy badá neštandardnosti v deklarovanom zdaniteľnom obchode, respektíve obchodných vzťahoch medzi dotknutými zdaniteľnými osobami a zároveň nie je možné dostatočne dôkladne a jednoznačne spochybníť naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, tak nárok na odpočet je možné nepriznať len v prípade preukázania, že zdaniteľná osoba uplatňujúca si právo na odpočet dane vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode. Uvedené vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ napríklad v rozsudku v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03. V takýchto situáciách správca dane a žalovaný aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).“

21. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie (§ 469 SSP). Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami, ktoré príslušný orgán viedli k vydaniu rozhodnutia.

23. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

24. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.